



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/01/2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 7

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 01/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./28.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016 – 30/09/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016 – 30/09/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016 – 30/09/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το ποσό προς επιστροφή λόγω μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 101.457,03€, οι οποίες δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999, καταλογισμού του αντίστοιχου φόρου εκροών ποσού 24.349,69€ και ανακριβούς μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 22.665,20€, ήτοι συνολικό ποσό 47.014,89€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28/07/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 16/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, κατόπιν της υπ' αριθ. 28569/06.12.2016 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τα εμπορεύματα μετακινήθηκαν σε κοινοτικό έδαφος (Πορτογαλία και Μάλτα) και μεταφορτώθηκαν με προορισμό τις ΗΠΑ, όχι απευθείας από την προσφεύγουσα πωλήτρια εταιρεία, αλλά από την αγοράστρια εταιρεία, ως κυρία των εμπορευμάτων, η οποία είναι εγκατεστημένη στις Κάτω Χώρες. Η αγοράστρια εταιρεία διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. στο κράτος – μέλος εγκατάστασής της, ο οποίος αναγράφεται στα τιμολόγια πωλήσεως και στην στατιστική δήλωση intrastat με τόπο προορισμού τις Κάτω Χώρες, καθώς και στα τελωνειακά έγγραφα T2L με προορισμό τις Κάτω Χώρες, και εφόσον από τα φορτωτικά έγγραφα προκύπτει και η φυσική μετακίνηση των εμπορευμάτων σε κοινοτικό έδαφος, διασφαλίζεται η καταβολή του ΦΠΑ στο κράτος - μέλος (Κάτω Χώρες) που εδρεύει η αγοράστρια

των αγαθών, και συνεπώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α της συναλλαγής που απεικονίζεται στα επίμαχα τιμολόγια ενδοκοινοτικής παράδοσης. Ο καταλογισμός του αναλογούντος ΦΠΑ των υπό κρίση παραδόσεων, συνεπάγεται προφανώς τη διπλή φορολόγηση των συναλλαγών αυτών τόσο στην Ελλάδα όσο και στις Κάτω Χώρες, κατά παράβαση της αρχής της κατανομής των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιείται η τελική εμπορική πράξη και κατά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, που είναι εγγενής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο θεσπίζει την αμοιβαία αρωγή και τη διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των οικείων κρατών με τα συστήματα VIES και INTRASTAT. Η παράλειψη της διενέργειας ελέγχου μέσω VIES και INTRASTAT συνιστά παράλειψη οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας η οποία καθιστά παράνομη τόσο την άρση της απαλλαγής, όσο και την πράξη καταλογισμού του Φ.Π.Α.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά,.....*».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας,....* ».

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.....*».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2006/112/EK Οδηγία του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζεται ότι: «*Άρθρο 40. Ως τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκονται τα αγαθά κατά τον χρόνο άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα. Άρθρο 41. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 40, ο τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i) θεωρείται ότι βρίσκεται στο έδαφος του κράτους μέλους που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή, εφόσον το εν λόγω πρόσωπο δεν αποδεικνύει ότι η απόκτηση υποβλήθηκε σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40. Αν η απόκτηση υπόκειται στον ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 40, στο κράτος μέλος άφιξης*

της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, αφού προηγουμένως είχε φορολογηθεί κατ' εφαρμογή του πρώτου εδαφίου, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα στο κράτος μέλος που χορήγησε τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ με τον οποίο ο αποκτών πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή. Άρθρο 42. Το άρθρο 41 πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 40, όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε τη συγκεκριμένη απόκτηση με σκοπό να προβεί σε μετέπειτα παράδοση αγαθών στο έδαφος του κράτους μέλους που καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 40, για την οποία παράδοση ο αποκτών έχει καθορισθεί ως υπόχρεος του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 197, β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 265 σχετικά με την κατάθεση του ανακεφαλαιωτικού πίνακα.....».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή, β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1167/02.07.2013 ορίζεται ότι: «5. Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω νομικό πλαίσιο, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή τους, για την απλούστευση των διαδικασιών, διευκρινίζουμε τα εξής: α) Στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής αποκτά κατόπιν εντολής από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τήρησης των διατυπώσεων εξαγωγής σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93, δεν απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενο στο φόρο, και ως εκ τούτου: •Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στη χώρα μας πωλητή. •Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα. •Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου, που εκδίδει ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής. •Στη θέση 44 συμπληρώνεται ο κωδικός 1708 «εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής ΠΟΛ. 1167» και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου. •Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο τα οποία και εξάγει εκτός της Κοινότητας δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά αναγράφονται, πέραν των άλλων, και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα. •Ο εγκατεστημένος στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας διατηρεί στο αρχείο του το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως

δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε..

- Για τον εγκατεστημένο στη χώρα μας αποστολέα/εξαγωγέα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/93 σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής από ΦΠΑ με τη χρήση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής.
- β) Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, δεν εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής ως εξαγωγέας σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν.2454/93 απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας, προκειμένου να πραγματοποιήσει την εξαγωγή. Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα ακόλουθα:
- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στο άλλο κράτος μέλος προσώπου.
- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
- Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου που εκδίδει το ανωτέρω πρόσωπο προς τον εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, παραλήπτη.
- Στη θέση 44 της Διασάφησης Εξαγωγής συμπληρώνεται ο κωδικός 1710 «εξαγωγέας εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος» και το ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
- Το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων από την Ε.Ε. λαμβάνεται από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή.
- Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή για την παράδοση των αγαθών που στη συνέχεια εξάγονται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή/εξαγωγέα επιβαρύνεται με ΦΠΑ.
- Ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται: -Στην αναγραφή του ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας στο τιμολόγιο που εκδίδει προς την τρίτη χώρα, και -Στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ και καθόσον αφορά στις εξαγωγές που πραγματοποιεί από τη χώρα μας έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές του και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου έχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ.».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1100874/4917/719/A0014/ΠΟΛ. 1201/29.10.1999 έγγραφο της 14^{ης} Διεύθυνσης (Φ.Π.Α.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και διευκρινίστηκε ότι: «.....2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις: α. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο. β. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10.α, παρ. 2 του Ν.1642/86. γ. Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES. δ. Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών. 3. Κατά

συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες: α. Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β. Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και γ. Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαιτούνται: α. Δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται εκτός των άλλων υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή. β. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος μέλος της εγκατάστασής του. γ. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς. γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.)..... Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ'αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ..... Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/ση Φ.Π.Α., Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου και αφετέρου τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων. Επισημαίνουμε τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 28/07/2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι υπάρχουν διαφορές ως προς την αξία των απαλλασσόμενων εκροών προερχόμενων από ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ειδικότερα τεσσάρων παραδόσεων προς την κοινοτική επιχείρηση BV με έδρα την Ολλανδία και με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. NL..... Συγκεκριμένα, για τις εν λόγω παραδόσεις

εκδόθηκαν τα εξής τιμολόγια πωλήσεων: 1) INVOICE 110/12-8-2016 καθαρής αξίας 27.626,94€, 2) INVOICE 112/16-8-2016 καθαρής αξίας 28.957,79€, 3) INVOICE 136/31-8-2016 καθαρής αξίας 22.540,39€ και 4) INVOICE 164/27-9-2016 καθαρής αξίας 22.331,91€, ήτοι συνολικής αξίας 101.457,03€ που αναλογεί φόρος εκροών (24%) συνολικού ποσού 24.349,69€. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999 και ειδικότερα ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της φυσικής μεταφοράς των προϊόντων προς το άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δηλαδή την Ολλανδία, καθόσον τα προϊόντα έφυγαν με πλοίο από Ελλάδα για Αμερική, χωρίς να μεταφερθούν στην Ολλανδία ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

1. Το τιμολόγιο πώλησης INVOICE 110/12.08.2016 φέρει τον όρο ex factory, ήτοι με τη σύμβαση πώλησης συμφωνήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και η ευθύνη για τη μεταφορά στην αγοράστρια κοινοτική επιχείρηση. Για τη μετακίνηση των εμπορευμάτων εκδόθηκε το υπ' αριθ. Κ1/44/12.08.2016 δελτίο αποστολής που αναφέρει τον αριθμό του εμπορευματοκιβωτίου, τον τρόπο αποστολής με θαλάσσια μεταφορά και με αναγραφόμενο τόπο παράδοσης την έδρα της αντισυμβαλλόμενης κοινοτικής επιχείρησης. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. MRN 16GRTL.....087 πιστοποιητικό διακίνησης κοινοτικών εμπορευμάτων (T2L), το οποίο αποτελεί συνοδευτικό έγγραφο για την απόδειξη του κοινοτικού χαρακτήρα των εμπορευμάτων, στο οποίο αναγράφονται ως τόπος προορισμού οι Κάτω Χώρες. Από τα φορτωτικά έγγραφα προκύπτει ότι τα εμπορεύματα αρχικώς, μεταφέρθηκαν διά θαλάσσης στην Πορτογαλία, όπου μεταφορτώθηκαν την 24/08/2016 σε άλλο πλοίο με προορισμό τις ΗΠΑ, όπου και τελικώς αφίχθησαν. Επιπλέον, η προσφεύγουσα κατέχει τραπεζικά έγγραφα για την πραγματοποίηση της εξόφλησης της εν λόγω συναλλαγής.
2. Το τιμολόγιο πώλησης INVOICE 112/16.08.2016 φέρει τον όρο ex factory, ήτοι με τη σύμβαση πώλησης συμφωνήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και η ευθύνη για τη μεταφορά στην αγοράστρια κοινοτική επιχείρηση. Για τη μετακίνηση των εμπορευμάτων εκδόθηκε το υπ' αριθ. Κ1/46/16.08.2016 δελτίο αποστολής που αναφέρει τον αριθμό του εμπορευματοκιβωτίου, τον τρόπο αποστολής με θαλάσσια μεταφορά και με αναγραφόμενο τόπο παράδοσης την έδρα της αντισυμβαλλόμενης κοινοτικής επιχείρησης. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. MRN 16GRTL.....106 πιστοποιητικό διακίνησης κοινοτικών εμπορευμάτων (T2L), το οποίο αποτελεί συνοδευτικό έγγραφο για την απόδειξη του κοινοτικού χαρακτήρα των εμπορευμάτων, στο οποίο αναγράφονται ως τόπος προορισμού οι Κάτω Χώρες. Από τα φορτωτικά έγγραφα προκύπτει ότι τα εμπορεύματα αρχικώς, μεταφέρθηκαν διά θαλάσσης στην

Πορτογαλία, όπου μεταφορτώθηκαν την 28/08/2016 σε άλλο πλοίο με προορισμό τις ΗΠΑ, όπου και τελικώς αφίχθησαν. Επιπλέον, η προσφεύγουσα κατέχει τραπεζικά έγγραφα για την πραγματοποίηση της εξόφλησης της εν λόγω συναλλαγής.

3. Το τιμολόγιο πώλησης INVOICE 136/31.08.2016 φέρει τον όρο ex factory, ήτοι με τη σύμβαση πώλησης συμφωνήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και η ευθύνη για τη μεταφορά στην αγοράστρια κοινοτική επιχείρηση. Για τη μετακίνηση των εμπορευμάτων εκδόθηκε το υπ' αριθ. Κ1/73/31.08.2016 δελτίο αποστολής που αναφέρει τον αριθμό του εμπορευματοκιβωτίου, τον τρόπο αποστολής με οδική μεταφορά και με αναγραφόμενο τόπο παράδοσης την έδρα της αντισυμβαλλόμενης κοινοτικής επιχείρησης. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. MRN 16GRTL.....198 πιστοποιητικό διακίνησης κοινοτικών εμπορευμάτων (T2L), το οποίο αποτελεί συνοδευτικό έγγραφο για την απόδειξη του κοινοτικού χαρακτήρα των εμπορευμάτων, στο οποίο αναγράφονται ως τόπος προορισμού οι Κάτω Χώρες. Από τα φορτωτικά έγγραφα προκύπτει ότι τα εμπορεύματα αρχικώς, μεταφέρθηκαν διά θαλάσσης στη Μάλτα, όπου μεταφορτώθηκαν την 13/09/2016 σε άλλο πλοίο με προορισμό τις ΗΠΑ, όπου και τελικώς αφίχθησαν. Επιπλέον, η προσφεύγουσα κατέχει τραπεζικά έγγραφα για την πραγματοποίηση της εξόφλησης της εν λόγω συναλλαγής.
4. Το τιμολόγιο πώλησης INVOICE 164/27.09.2016 φέρει τον όρο ex factory, ήτοι με τη σύμβαση πώλησης συμφωνήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και η ευθύνη για τη μεταφορά στην αγοράστρια κοινοτική επιχείρηση. Για τη μετακίνηση των εμπορευμάτων εκδόθηκε το υπ' αριθ. Κ1/101/27.09.2016 δελτίο αποστολής που αναφέρει τον αριθμό του εμπορευματοκιβωτίου, τον τρόπο αποστολής με θαλάσσια μεταφορά και με αναγραφόμενο τόπο παράδοσης την έδρα της αντισυμβαλλόμενης κοινοτικής επιχείρησης. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. καταχώρησης 505258/27.09.2016 πιστοποιητικό διακίνησης κοινοτικών εμπορευμάτων (T2L) του Τελωνείου Σκύδρας, το οποίο αποτελεί συνοδευτικό έγγραφο για την απόδειξη του κοινοτικού χαρακτήρα των εμπορευμάτων, στο οποίο αναγράφονται ως τόπος προορισμού οι Κάτω Χώρες. Από τα φορτωτικά έγγραφα προκύπτει ότι τα εμπορεύματα αρχικώς, μεταφέρθηκαν διά θαλάσσης στη Μάλτα, όπου μεταφορτώθηκαν την 09/10/2016 σε άλλο πλοίο με προορισμό τις ΗΠΑ, όπου και τελικώς αφίχθησαν. Επιπλέον, η προσφεύγουσα κατέχει τραπεζικά έγγραφα για την πραγματοποίηση της εξόφλησης της εν λόγω συναλλαγής.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι την ευθύνη της μεταφοράς των εμπορευμάτων που περιγράφονται στα προαναφερθέντα τιμολόγια την είχε η κοινοτική επιχείρηση, τα οποία εμπορεύματα δεν αφίχθησαν στον τόπο προορισμού, ως αυτός αναγράφεται στα οικεία δελτία αποστολής και στα αντίστοιχα συνοδευτικά τελωνειακά έγγραφα T2L, αλλά εξήχθησαν στις ΗΠΑ, αφού πρώτα μεταφορτώθηκαν σε διαφορετικό πλοίο σε κοινοτικό λιμάνι.

Επειδή, δε ζητήθηκε, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1201/1999, η διοικητική συνδρομή της φορολογικής αρχής των Κάτω Χωρών, ως κράτος – μέλος της εγκατάστασης της αγοράστριας εταιρίας, προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των δηλωτικών της υποχρεώσεων ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές, να προσδιορισθεί ο τόπος φορολόγησης αυτών και ο υπόχρεος απόδοσης του ΦΠΑ και να εξακριβωθεί ο εξαγωγέας, ο εντολέας αν είναι διαφορετικός από τον εξαγωγέα, το τελωνείο εξαγωγής, το τελωνείο εξόδου και το καθεστώς μεταφοράς των εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας μέχρι το τελωνείο εξόδου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 1 και 2 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1167/02.07.2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παράλειψης διενέργειας ελεγκτικών διασταυρώσεων μέσω της διοικητικής συνδρομής της φορολογικής αρχής του κράτους – μέλους της αγοράστριας των εμπορευμάτων, προβάλλεται λυσιτελώς και κρίνεται βάσιμος.

Σημειώνεται ότι:

Α) σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν.4223/2013 και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., *σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.*

Β) Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: *«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».*

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./28.07.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω μη τήρησης της διαδικασίας διοικητικής συνδρομής της φορολογικής αρχής του κράτους – μέλους της αγοράστριας των εμπορευμάτων επιχείρησης, ως ρητά επιτάσσει η ΠΟΛ.1201/1999. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι αφότου τηρήσει την ανωτέρω διαδικασία

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ./01.09.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ./28.07.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τυπική πλημμέλεια, ήτοι μη τήρηση της διαδικασίας διοικητικής συνδρομής της φορολογικής αρχής του κράτους – μέλους της αντισυμβαλλόμενης με την προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.